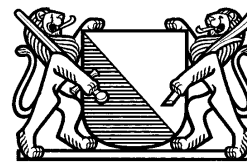


Steuerrekursgericht
des Kantons Zürich



1. Abteilung

1 DB.2019.59

Entscheid

10. März 2020

Mitwirkend:

Abteilungspräsident Michael Ochsner, Steuerrichter Walter Balsiger, Steuerrichterin Christina Hefti und Gerichtsschreiberin Verena Bieri

In Sachen

1. **A,**
2. **B,**

vertreten durch C AG,

Beschwerdeführer,

gegen

Schweizerische Eidgenossenschaft,

vertreten durch das kant. Steueramt,
Division Bau,
Bändliweg 21, Postfach, 8090 Zürich,

Beschwerdegegnerin,

betreffend

Direkte Bundessteuer 2015

hat sich ergeben:

A. A (nachfolgend der Pflichtige) mit Jahrgang 1939 war vor 2007 aufgrund diverser Transaktionen mit Grundstücken steuerlich als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler qualifiziert worden. 2007 und 2008 erwarben er und seine 1944 geborene Ehefrau B (nachfolgend die Pflichtige) in der Gemeinde D, Kanton Schwyz, folgende Liegenschaften je zu hälftigem Miteigentum:

E, "F" (späterwiese 4):

Grundbucheintrag am ... 2007:

- I. GBI ..., 31/1000 Miteigentum an GBI ..., mit Sonderrecht an 4-1/2-Zimmerwohnung, Haus C
- II. GBI ..., 16/1000 Miteigentum an GBI ..., mit Sonderrecht an 2-Zimmerwohnung, Haus C
- III. GBI ..., 16/1000 Miteigentum an GBI ..., mit Sonderrecht an 2-Zimmerwohnung, Haus C
- IV. GBI ..., 31/1000 Miteigentum an GBI ..., mit Sonderrecht an 4-1/2-Zimmerwohnung, Haus C
- V. GBI ..., 71/1000 Miteigentum an GBI ..., mit Sonderrecht an 7-1/2-Zimmer-Maisonettewohnung, Haus C

Hierzu kamen noch Miteigentum an drei Einstellplätzen und zwei Doppelparkplätzen. Der beurkundete Kaufpreis (nachfolgend KP) für diese 165/1000 Miteigentumsanteile betrug Fr. 1'790'000.-.

H, "I" (später ...strasse 2):

Grundbucheintrag am ... 2007:

- GBI ..., 58/1000 Miteigentum an GBI ... mit Sonderrecht an 4-1/2-Zimmerwohnung, KP Fr. 412'635.-
- GBI ..., 55/1000 Miteigentum an GBI ... mit Sonderrecht an 4-1/2-Zimmerwohnung, KP Fr. 409'500.-

Grundbucheintrag am ... 2007:

- GBI ..., 56/1000 Miteigentum an GBI ... mit Sonderrecht an 4-1/2-Zimmerwohnung, KP Fr. 386'870.-

Grundbucheintrag am ... 2008:

GBI ..., 37/1000 Miteigentum an GBI ... mit Sonderrecht an
2-1/2-Zimmerwohnung, KP Fr. 254'385.-

GBI ..., 55/1000 Miteigentum an GBI ... mit Sonderrecht an
4-1/2-Zimmerwohnung, KP Fr. 412'425.-

Ausschliessliches Benützungsrecht an zwei Aussenabstellplätzen zugunsten
dieser beiden Anteile, KP Fr. 10'000.-.

Insgesamt wechselten 261/1000 Miteigentumsanteile die Hand, zu einem beur-
kundeten Kaufpreis von total Fr. 1'885'815.-.

In der Folge wurde bei der Überbauungwiese 4 die Stockwerkeinheit GBI
... in zwei separate Einheiten aufgeteilt (GBI ... und ...).

Per ... 2015 traten die Pflichtigen die Stockwerkeinheitenwiese 4 (neu
161/1000 Miteigentumsanteile an GBI ... sowie 14/87 an GBI ... [Tiefgarage]) an ihren
Sohn ab, unter Überbindung der auf den Liegenschaften lastenden Hypothekarschul-
den von Fr. 1'330'000.-. Am gleichen Tag überschrieben sie auch die fünf Stockwer-
keinheiten ...strasse 2 (261/1000 Miteigentumsanteile an GBI ...) samt Miteigentumsan-
teilen an Parkplätzen an ihre Tochter, unter Überbindung der Hypothekarschulden von
Fr. 1'400'000.-. Zugleich vereinbarten sie mit den Erwerbern eine lebenslange eigene
Nutzniessung an den Grundstücken.

Im Einschätzungsverfahren für die direkte Bundessteuer 2015 verlangte die
Steuerkommissärin mit Auflage vom 22. Mai 2017 von den Pflichtigen u.a. Nachweise
der Verkehrswerte der Liegenschaften im Zeitpunkt der Übertragung anhand beweis-
kräftiger Unterlagen und substantzierter Sachdarstellung sowie entsprechende Nach-
weise der Anlagekosten. Die Auflage wurde am 4. Juli 2017 wiederholt, und am 4. Au-
gust 2017 reichten die Pflichtigen diverse Unterlagen, insbesondere die Veräusse-
rungsanzeigen für die Grundstückgewinnsteuer sowie die vom kantonalen Steueramt
Schwyz getroffenen Festsetzungen der amtlichen Vermögensteuerwerte der Stock-
werkeinheiten an der ...strasse 2 ein. Die Steuerkommissärin mahnte darauf am
25. August 2017 die Auflage. Die Pflichtigen reagierten nicht mehr darauf.

Am 14. Dezember 2017 schätzte das kantonale Steueramt die Pflichtigen für
die direkte Bundessteuer 2015 mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 2'543'800.-

ein. Darin rechnete es aus den beiden Transaktionen Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit in Form von Liegenschaftenhandel von netto Fr. 2'088'000.- auf. Dabei schätzte es die Verkehrswerte und die Anlagekosten nach pflichtgemäßem Ermessen.

B. Hiergegen liessen die Pflichtigen am 9. Januar 2018 Einsprache erheben mit dem Antrag, auf die Aufrechnung zu verzichten, und sie mit einem steuerbaren Einkommen von Fr. 455'800.- zu veranlagten. Der Pflichtige habe seine Tätigkeit als gewerbsmässiger Liegenschaftenhändler bereits 2007 altershalber aufgegeben, die betroffenen Liegenschaften seien als private Kapitalanlage erworben worden.

Das kantonale Steueramt zog am 29. August 2018 vom kantonalen Steueramt Schwyz sämtliche Handänderungsanzeigen mit Bezug auf die streitbetroffenen Liegenschaften bei. Am 2. April 2019 hiess es die Einsprache teilweise gut. Darin hielt es an seiner rechtlichen Beurteilung fest, korrigierte indessen die Einkünfte aus selbstständigem Liegenschaftenhandel auf neu Fr. 1'450'800.-. Dies ergab ein steuerbares Einkommen von Fr. 1'906'600.-.

C. Mit Beschwerde vom 2. Mai 2019 wiederholten die Pflichtigen Einspracheantrag und -begründung; eventualiter sei die Berechnung zu korrigieren.

Das kantonale Steueramt schloss am 31. Mai 2019 auf Abweisung der Beschwerde mit Bezug auf den Hauptantrag und teilweise Gutheissung des Eventualantrags. Die Eidgenössische Steuerverwaltung liess sich nicht vernehmen.

Die Kammer zieht in Erwägung:

1. a) Der direkten Bundessteuer unterliegen gemäss Art. 16 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 (DBG) alle wiederkehrenden und einmaligen Einkünfte; Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Privatvermögen sind hingegen nach Art. 16 Abs. 3 DBG steuerfrei. Art. 18 DBG umschreibt die steuerbaren Einkünfte aus selbstständiger Erwerbstätigkeit. Dazu gehören

gemäss Abs. 2 auch alle Kapitalgewinne aus Veräusserung, Verwertung oder buchmässiger Aufwertung von Geschäftsvermögen. Der Veräusserung gleichgestellt ist die Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen oder ausländische Betriebe oder Betriebsstätten. Als Geschäftsvermögen gelten alle Vermögenswerte, die ganz oder vorwiegend der selbstständigen Erwerbstätigkeit dienen (Abs. 2 Satz 3).

Aufgrund der Gleichstellung der Überführung von Geschäftsvermögen in das Privatvermögen mit einer Veräusserung ist bei einer solchen Transaktion über die stillen Reserven abzurechnen. Bei der Gewinnbemessung gilt der Grundsatz der veräusserungsgleichen Behandlung; demnach soll eine Privatentnahme steuerlich nicht anders behandelt werden als eine Veräusserung (Reich/von Ah, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 18 N 32 DBG).

b) Nach der Praxis des Bundesgerichts liegt steuerbarer Immobilienhandel im Sinn einer selbstständigen Erwerbstätigkeit immer dann vor, wenn die steuerpflichtige Person An- und Verkäufe von Liegenschaften nicht nur im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung bei sich zufällig bietender Gelegenheit tätigt, sondern wenn sie dies systematisch und mit der Absicht der Gewinnerzielung tut; erforderlich ist die Entwicklung einer Tätigkeit, die in ihrer Gesamtheit auf Erwerb gerichtet ist (BGE 125 II 113 = StE 1999 B 23.1 Nr. 41 = ASA 67, 644 = ZStP 1999, 70, auch zum Folgenden). Als Liegenschaftenhändler gilt nicht nur derjenige, dessen eigentliche Tätigkeit auf den An- und Verkauf von Liegenschaften gerichtet ist, sondern auch jener, der sich in anderer Weise gewinnstrebig mit Liegenschaften befasst, die über die blossе Vermögensverwaltung hinausgeht, beispielsweise, wenn der Liegenschaftenhandel einem Architekten, einem Baugeschäft oder einem Handwerksbetrieb zur Arbeitsbeschaffung dient (StE 2000 B. 23.1 Nr. 44, E. 2b aa; VGr, 4. Juli 2012, SB.2012.00001, E. 3.2). Verlangt wird, dass entweder eine eigentliche auf den An- und Verkauf gerichtete Tätigkeit ausgeübt wird oder sich die betreffende Person in anderer Weise gewinnstrebig mit Liegenschaften befasst und der Vermögenswert tatsächlich der selbstständigen Erwerbstätigkeit dient (Art. 18 Abs. 2 Satz 3 DBG), sei es unmittelbar durch seine Beschaffenheit oder als Sicherheit für Betriebskredite, sei es mittelbar als notwendiges Betriebskapital oder als Betriebsreserve. Von untergeordneter Bedeutung sind Verlautbarungen der steuerpflichtigen Person über ihr Erwerbsmotiv, die Mittelherkunft oder die buchhalterische Behandlung.

c) Indizien für steuerbaren Immobilienhandel sind die systematische bzw. planmässige Art und Weise des Vorgehens (aktives, wertvermehrendes Tätigwerden durch Parzellierung, Überbauung, Werbung usw.; der Erwerb in der offenkundigen Absicht, die Liegenschaft möglichst rasch mit Gewinn weiterzuverkaufen; Ausnützung der Marktentwicklung), die Häufigkeit der Liegenschaftsgeschäfte, der enge Zusammenhang eines Geschäfts mit der beruflichen Tätigkeit der steuerpflichtigen Person, der Einsatz spezieller Fachkenntnisse, die kurze Besitzdauer, der Einsatz erheblicher fremder Mittel zur Finanzierung der Geschäfte oder die Realisierung im Rahmen einer Personengesellschaft (BGr, 1. März 2010, 2C_403 + 404/2009, E. 2.4; BGE 125 II 113 E. 6a, 122 II 446 E. 3b). Jedes dieser Indizien kann zusammen mit andern, im Einzelfall jedoch unter Umständen auch bereits allein zur Annahme einer Erwerbstätigkeit ausreichen (vgl. BGE 122 II 446). Dass einzelne typische Elemente einer selbstständigen Erwerbstätigkeit im Einzelfall nicht erfüllt sind, kann durch andere Elemente kompensiert werden, die mit besonderer Intensität vorliegen (BGr, 12. November 2001 = StE 2002 B 23.1 Nr. 50 = ASA 71, 627; BGr, 12. November 2002 = StE 2003 B 23.1 Nr. 53).

2. a) Es ist nicht streitig, dass beide Pflichtigen vor 2007 aufgrund ihrer geschäftlichen Aktivitäten im Liegenschaftsbereich als gewerbsmässige Liegenschaftenhändler eingeschätzt worden waren (vgl. Aufzählung der Transaktionen in E. 6 des Einspracheentscheids). Weiter dienten die streitbetroffenen Liegenschaften nicht privaten Wohnzwecken, sondern der Generierung von Mieteinnahmen, und verfügten sie über ein Potential zur Erzielung eines Kapitalgewinns.

Die Pflichtigen führen gegen eine Qualifikation als Geschäftsvermögen an, dass der Pflichtige im Zeitpunkt des Erwerbs der streitbetroffenen Liegenschaften bereits 68 Jahre und die Pflichtige 63 Jahre alt gewesen seien und sie nach ihrer Sachdarstellung zu diesem Zeitpunkt sowie danach keine aktive Tätigkeit als Liegenschaftenhändler mehr ausgeübt hätten.

b) Grundsätzlich können gewerbsmässige Liegenschaftenhändler diese Tätigkeit altershalber einstellen (vgl. BGr, 24. Juni 2019, 2C_960/2018). Werden nach einer behaupteten Aufgabe der Geschäftstätigkeit indessen neue Liegenschaften zur behaupteten Altersvorsorge erworben, muss sich dieser private Verwendungszweck eindeutig ergeben. Dabei stellt der Erwerb nach Erreichen des Pensionierungsalters ledig-

lich ein Indiz für private Kapitalanlage dar. Zur Prüfung der Frage, ob die Tätigkeit davor wirklich aufgegeben worden war, liegt es nahe, die frühere Tätigkeit als Liegenschaftenhändler genauer zu untersuchen. Wies sie besondere Merkmale auf (z.B. Beschaffung von Arbeit für einen Gewerbebetrieb, Kauf von Baugrundstücken mit anschliessender Überbauung und Verkauf, Kauf und Verkauf mit kurzer Haltedauer, etc.), und finden keine solche Aktivitäten mehr statt, und fehlen diese Merkmale insbesondere auch mit Bezug auf die streitbetroffene Liegenschaft, so stellt dies ein starkes Indiz dafür dar, dass der Erwerb nicht mehr in Bezug zum Liegenschaftenshandel steht.

c) aa) Nach der unbestrittenen Sachdarstellung der Vorinstanz vermittelte der Pflichtige im Namen der Einzelfirma J 1994 und 1999 Liegenschaften gegen Provision. Weiter war er als Berater bzw. Verwaltungsrat der L AG (heute M AG) tätig, die sich u.a. mit dem Kauf, Verkauf, Vermittlung sowie Verwaltung von Liegenschaften befasste. Er war demnach beruflich im Bereich Liegenschaftenshandel tätig.

Weiter zählte die Vorinstanz im Einspracheentscheid eine Reihe von Liegenschaftentransaktionen auf. 1982 und 1984 kauften die Pflichtigen mehrere Eigentumswohnungen in der ausserkantonalen Gemeinde N und 1983 bis 1987 mehrere Eigentumswohnungen in der schwyzerischen Gemeinde O. Die Käufe wurden sehr hoch fremdfinanziert. 2003 verkauften sie einzelne dieser Liegenschaften. 1996/97 verkauften sie zudem Eigentumswohnungen in der zürcherischen Gemeinde P (Haltedauer 5 bis 8 Jahre). 2002 verkauften sie eine Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde Q (Haltedauer 5 Jahre, Fremdfinanzierung gegen 100%) und 2004 eine Liegenschaft in der zürcherischen Gemeinde R (Haltedauer 7 Jahre). Diese Ausführungen werden von den Pflichtigen nicht bestritten.

bb) Ihre Tätigkeit war demnach dadurch gekennzeichnet, dass sie häufig jeweils mehrere Eigentumswohnungen einer Überbauung erwarben und diese nach einer mehrjährigen Haltedauer verkauften. Aufgrund des Umfangs und der Häufigkeit der Transaktionen ist diese Tätigkeit als Liegenschaftenshandel zu qualifizieren, selbst wenn die Liegenschaften den Pflichtigen nicht zur Arbeitsbeschaffung im Rahmen der Einzelfirma dienten.

d) Die Käufe der streitbetroffenen Liegenschaften 2007 und 2008 folgen diesem Muster, indem jeweils mehrere oder sogar alle Stockwerkeinheiten einer Überbauung erworben wurden. Dieses Vorgehen deutet darauf hin, dass entsprechend den

Vorjahren ein Verkauf zu einem günstigen Zeitpunkt beabsichtigt war. Auf alle Fälle ergeben sich daraus keine Hinweise auf einen Bruch mit der bisherigen Vorgehensweise und auf einen Erwerb mit der spezifischen Absicht der privaten Geldanlage.

Die Steuerakten der Steuerperioden zwischen 2008 und 2014 zeigen zudem, dass auch in den folgenden Jahren weitere Transaktionen stattfanden. 2011 erwarben die Pflichtigen elf Stockwerkeinheiten an der ...strasse 4 in der aargauischen Gemeinde S, für Fr. 3'000'000.- (davon Fr. 2'000'000.- fremdfinanziert). Im selben Jahr verkaufte die Pflichtige eine Stockwerkeinheit ...strasse 76 in O SZ, mit Gewinn. 2014 erfolgte der Verkauf einer Liegenschaft an der ...strasse 24 in der zürcherischen Gemeinde T, für Fr. 3'750'000.-; ein Grundstücksgewinn fiel nicht an. Insbesondere der Kauf der Liegenschaften in S entspricht dem bisherigen Muster ihrer Geschäftstätigkeit.

d) Auch der Blick auf die Finanzierung hilft den Pflichtigen nicht weiter.

Der Kaufpreis der Stockwerkeigentumsanteile an derwiese 4 (GBI ...) belief sich auf Fr. 1'790'000.-; hierfür wurde eine Hypothek von Fr. 1'330'000.- aufgenommen, was eine Fremdfinanzierung von 74,3% ergibt. Bei der ...strasse (GBI ...) betrug der Kaufpreis insgesamt Fr. 1'885'815.-, die Hypothek Fr. 1'400'000.-, somit 74,2%. Die Belehnungen lagen damit deutlich über einer 1. Hypothek (üblicherweise bis 65%), was mit der Absicht einer sicheren Vermögensanlage im Alter schwer vereinbar ist. Weshalb die Pflichtigen mit Bezug auf 2007 eine massive Abnahme der Fremdfinanzierungsquote behaupten, ist deshalb nicht nachvollziehbar. Die Hypotheken wurden in der Folge zudem nie amortisiert, sondern bestanden 2015 in unveränderter Höhe fort und wurden auf die Erwerber überbunden.

Auch mit Blick auf das gesamte Vermögen erscheint der Anteil Fremdkapital als hoch. Der Wert des Liegenschaftenbestands per 31. Dezember 2008 betrug soweit ersichtlich Fr. 14'804'466.- (= Fr. 1'790'000.- + Fr. 1'885'816.- Kaufpreisewiese und ...strasse sowie bei den anderen Liegenschaften umgerechnete Vermögenssteuerwerte von total Fr. 11'128'650.-, Beilage "Hilfsblatt für die Liegenschaften", 5. Spalte). Hinzu kamen Wertschriften von Fr. 638'249.-, was ein Total von Fr. 15'442'715.- ergab. Die Schulden beliefen sich auf Fr. 13'473'931.-, der Verschuldungsgrad lag somit auf hohem 87,3%. Indessen ist zu berücksichtigen, dass die Vermögenssteuerwerte der Liegenschaften notorisch zu tief sind, weshalb der Verschuldungsgrad effektiv wohl

tiefer lag. Dies hilft den Pflichtigen indessen nicht weiter, denn es ergibt sich daraus, dass sie mit dem Kauf der Liegenschaften ihr wirtschaftliches Risiko nicht wirklich reduzierten, demnach kein Rückzug aus ihrem geschäftlichen Engagement stattfand.

Bei dieser Sachlage besteht keine Veranlassung, mit Bezug auf die streitigen Transaktionen nicht von Geschäftsvermögen auszugehen.

e) Die Einwendungen der Pflichtigen überzeugen nicht:

aa) Diese Beurteilung steht nicht im Widerspruch zur neueren bundesgerichtlichen Rechtsprechung. Den Pflichtigen ist einzuräumen, dass das Bundesgericht mit dem Urteil vom 6. Juni 2017 (2C_866/2016) in Abkehr von der früheren Rechtsprechung bei einem typischen gewerbsmässigen Liegenschaftenhändler in erheblichem Umfang Liegenschaften als private Anlageobjekte qualifiziert hat und deshalb mit Bezug auf die Unterhaltskosten den Pauschalabzug statt nur die effektiven Aufwendungen zuliess. Massgebend war für das Bundesgericht, dass der Pflichtige in jenem Fall seine Tätigkeit als Liegenschaftenhändler ausschliesslich im Rahmen von Baukonsortien ausgeübt hatte, während die streitbetroffenen Liegenschaften nie Teil des Geschäftsvermögens eines Baukonsortiums waren und am Ende der betroffenen Steuerperioden bereits seit fünf resp. sogar bereits seit zehn Jahren unverändert zwecks Erzielung von Mieterträgen gehalten worden waren.

Im vorliegenden Fall ist indessen wie bereits dargestellt kein Unterschied im Vorgehen bezüglich der streitbetroffenen Liegenschaften und dem früheren Vorgehen als Liegenschaftenhändler erkennbar, der Kauf der streitbetroffenen Liegenschaften folgte vielmehr dem vertrauten Muster. Damit fehlt es, anders als im bundesgerichtlichen Urteil, an einem klaren Abgrenzungskriterium.

bb) Den Pflichtigen hilft nicht weiter, dass das kantonale Steueramt in der Vergangenheit auf den Liegenschaften für die Unterhaltskosten die Pauschalabzüge gewährt hat. Der Steuerbehörde ist an die Beurteilung eines Sachverhalts in einer früheren Steuerperiode nicht gebunden, sondern kann diesen neu überprüfen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Handkommentar zum DBG, 3. A., 2016, Art. 131 N 6 DBG). Vorliegend war die Frage der Qualifikation als Geschäftsvermögen in den vorangehenden Steuerperioden nicht Gegenstand einer eingehenden Untersuchung, und zudem haben die Pflichtigen durch Gewährung der höheren Pauschalabzüge einen Vorteil er-

zielt. Die Neu Beurteilung in der vorliegenden Steuerperiode führt damit nicht zu einem Nachteil der Pflichtigen mit Bezug auf die vergangenen Steuerperioden.

3. Als Eventualantrag rügen die Pflichtigen die Berechnung der Gewinne.

a) Die Pflichtigen haben über die Tätigkeit als Liegenschaftenhändler keine Buchhaltung geführt, sodass eine Berechnung des Kapitalgewinns nach dem Buchwertprinzip nicht möglich ist. Sie ist deshalb gestützt auf die allgemeine Formel vorzunehmen, gemäss welcher der Kapitalgewinn der Differenzbetrag ist zwischen den Anlagekosten (Erwerbspreis zuzüglich wertvermehrnde Aufwendungen) und dem Erlös (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 16 N 157 DBG).

b) Die Vorinstanz ermittelte den Erlös auf die Weise, dass sie diesen nach Auflage und Mahnung nach pflichtgemässen Ermessen schätzte. Hierzu übernahm sie die Vermögenssteuerwerte des Kantons Schwyz, rechnete diese aber von 70% auf 100% hoch. Dasselbe machte sie mit Bezug auf die Anlagekosten, indem sie den Steuerwert bei Erwerb einsetzte und diesen ebenfalls auf 100% hochrechnete (vgl. Einspracheentscheid, S. 2).

Den Vermögenssteuerwert SZ der Liegenschaften an derwiese 4 bezifferte das kantonale Steueramt auf Fr. 1'935'646.- und denjenigen der Liegenschaften ...strasse auf Fr. 1'766'772.- (Einspracheentscheid S. 6). Die Werte der Liegenschaften ...strasse 2 entnahm es gemäss Begründung des Einspracheentscheids den von den Pflichtigen am 4. August 2017 eingereichten Bewertungsverfügungen des Steueramts Schwyz vom 23. Januar 2008. Soweit erkennbar, hat es die Werte entsprechend den Miteigentumsanteilen hochgerechnet. Die Herleitung des Vermögenssteuerwerts der Liegenschaftenwiese 4 ist aus den Akten nicht ersichtlich. Die Selbstdeklaration in der Steuererklärung 2014 enthält einen anderen Betrag (Fr. 1'440'000.-, zudem sind dort nicht alle Stockwerkeinheiten an der ...strasse 2 aufgeführt).

c) aa) Es liegt in der Natur einer Privatentnahme, dass kein Verkaufserlös vorliegt und deshalb der anzurechnende Verkaufserlös auf andere Weise zu ermitteln ist. Die Vermögenssteuerwerte des kantonalen Steueramts Schwyz für die Liegenschaften taugen hierzu nicht, da sie den Verkehrswert per Stichtag ... 2015 (Datum der Übertragung) nicht zuverlässig wiedergeben. Die amtlichen Bewertungen der Liegen-

schaften ...strasse 2 stammen aus dem Jahr 2007, waren damit am Stichtag ... 2015 bereits acht Jahre alt und damit nicht mehr repräsentativ. Es ist deshalb nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz es ablehnt, auf diese unverändert abzustellen. Damit war aber der Sachverhalt mit Bezug auf die Verkehrswerte unklar.

bb) Der Untersuchungsgrundsatz verpflichtet die Veranlagungsbehörde, den massgeblichen Sachverhalt von Amtes wegen abzuklären und der Steuerveranlagung nur solche Tatsachen zugrunde zu legen, von deren Vorhandensein sie sich überzeugt hat (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, Schweizerisches Steuerverfahrensrecht, Direkte Steuern, 2. A., 2018, § 13 N 2; Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 3 DBG). Die Untersuchungspflicht ist grundsätzlich umfassend.

Damit die Veranlagungsbehörde ihrer Untersuchungspflicht nachkommen kann, ist die steuerpflichtige Person gehalten, an der Untersuchung mitzuwirken. Gemäss Art. 130 Abs. 1 DBG muss sie deshalb alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen. Sie muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr einreichen (Abs. 2). Ist es nicht möglich, den Sachverhalt zu ermitteln, ist die Steuerbehörde gehalten, in einer Ermessensveranlagung den wahrscheinlichen Sachverhalt festzustellen (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 130 N 20 DBG). Hat der Steuerpflichtige trotz Mahnung seine Verfahrenspflichten nicht erfüllt oder können die Steuerfaktoren mangels zuverlässiger Unterlagen nicht einwandfrei ermittelt werden, so nimmt das kantonale Steueramt die Einschätzung nach pflichtgemäsem Ermessen vor (Art. 130 Abs. 2 DBG).

Eine eigentliche Bewertung eines Vermögensgegenstands, insbesondere einer Liegenschaft, hat indessen nicht in der Form einer Ermessenseinschätzung zu ergehen. Wo eine Bewertung nach anerkannten Regeln vorgenommen werden kann, besteht keine Unklarheit im Sachverhalt. So ist an verschiedener Stelle eine solche Bewertung durch das kantonale Steueramt vorgeschrieben, ohne dass hierfür eine Ermessenseinschätzung nötig wäre (vgl. nicht kotierte Wertpapiere, Vermögenssteuerwert und Eigenmietwert von Liegenschaften). Daran ändert nichts, dass die Vornahme einer solchen Bewertung möglicherweise einen erheblichen Aufwand erfordert oder besonderes Fachwissen voraussetzt. Soweit fachlich qualifizierte Mitarbeitende der Steuerverwaltung solche Expertisen erstellen, sind diese als Amtsberichte zu qualifizie-

ren (Reich/Casanova/Beusch/Hunziker, § 14 N 43 und 49). Sollte sich das kantonale Steueramt nicht als zur Erstellung einer solchen Bewertung fachkundig erachten, so ist es ihm unbenommen, einen Gutachter beizuziehen (Reich/Casanova/Beusch/Hunziker, § 14 N 39). In solchen Fällen kann auch eine Einigung mit der steuerpflichtigen Person über unklare Sachverhaltselemente angemessen sein (Zweifel/Hunziker, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2016, Art. 123 N 34 DBG).

Eine Ermessenseinschätzung hat deshalb in solchen Fällen erst dann zu ergehen, wenn die zur Bewertung nötigen Angaben von der Steuerbehörde mittels Auflage einverlangt wurden, von der steuerpflichtigen Person aber trotz Mahnung nur lückenhaft oder gar nicht erhältlich sind und aus diesem Grund keine Bewertung vorgenommen werden kann. Dies setzt voraus, dass die Steuerbehörde die anzuwendende Schätzungsmethode festlegt und dann die hierzu nötigen Daten mittels Auflage von den Steuerpflichtigen zu erhalten versucht sowie bzw. allenfalls nötige Angaben mittels Amtsbericht bei anderen Behörden einholt (z.B. Vergleichswerte bezüglich Handänderungen von Gemeinde- oder kantonalen Behörden). Eine solche Auflage an die Steuerpflichtigen unterliegt dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit. Demnach muss die Massnahme für das Erreichen des gesetzten Ziels geeignet, erforderlich und für den Betroffenen zumutbar sein (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, VB zu Art. 109 - 121 N 105 ff. DBG).

dd) Nach dem Gesagten obliegt es somit den Steuerbehörden, die entsprechende Bewertung vorzunehmen und hierzu die nötigen Anweisungen zu erlassen.

Mit Auflage vom 22. Mai 2017 verlangte das kantonale Steueramt von den Pflichtigen einen Nachweis der Verkehrswerte der Liegenschaften anhand beweiskräftiger Unterlagen und substantzierter Sachdarstellung. Konkrete Angaben, was genau von den Pflichtigen einzureichen war, enthält das Schreiben nicht. Diese Auflage ist nach dem Gesagten zur Untersuchung des Sachverhalts ungenügend, da für die Pflichtigen völlig unklar war, was genau das kantonale Steueramt von ihnen will, und deren Erfüllung damit nicht zumutbar war:

Die Auflage lässt sich strenggenommen nur durch Vorlage eines Gutachtens erfüllen. Es kann aber weder erwartet werden, dass Steuerpflichtige ein Bewertungsgutachten vorrätig haben, noch dass sie auf Auflage extra ein solches von einer Fach-

person erstellen lassen. Hinzu kommt, dass Privatgutachten nicht den Stellenwert eines von einem unabhängigen Experten erstellten Gutachtens haben und deshalb von den Steuerbehörden als reine Parteibehauptung behandelt werden können (Zweifel/Casanova/Beusch/Hunziker, § 14 Rz 39). Dem kantonalen Steueramt ist es zwar unbenommen, nach einem allfälligen vorhandenen Gutachten zu fragen, indessen kann es der steuerpflichtigen Person nicht als Verfahrenspflichtverletzung angerechnet werden, wenn sie über kein solches verfügt und deshalb auch keines einreichen kann.

Die Auflage hätte stattdessen darauf abzielen müssen, das kantonale Steueramt in die Lage zu versetzen, eine eigene Bewertung vorzunehmen. Zu diesem Zweck hätten die erforderlichen Angaben und Dokumente genau bezeichnet werden müssen. Die bloss pauschale Aufforderung an die Pflichtigen, den Verkehrswert nachzuweisen, genügt hierzu nicht, da es weder für diese – noch für das Steuerrekursgericht – ersichtlich ist, wie die Auflage zu erfüllen gewesen wäre.

c) Damit erweist sich die Auflage zur Abklärung des Sachverhalts als untauglich, und kann den Pflichtigen keine Verletzung ihrer Mitwirkungspflicht vorgeworfen werden. Die Vornahme einer Einschätzung nach pflichtgemäßem Ermessen war somit unzulässig.

4. a) Dem Steuerrekursgericht stehen dieselben Befugnisse zu wie den Steuerbehörden im Einschätzungsverfahren (Art. 142 Abs. 4 DBG). Es hat gemäss § 149 Abs. 2 des Steuergesetzes vom 8. Juni 1997 (StG) die Steuerfaktoren grundsätzlich nach seinen eigenen Erhebungen festzustellen. Ausnahmsweise kann es zwecks Wahrung des gesetzlichen Instanzenzugs die Sache mit verbindlichen Weisungen an die Vorinstanz zurückweisen, namentlich, wenn zu Unrecht noch kein materieller Entscheid getroffen wurde oder wenn dieser an einem schwerwiegenden Verfahrensmangel leidet (§ 149 Abs. 3 StG; Hunziker/Mayer-Knobel, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, 3. A., 2017, Art. 142 N 9 DBG). Bedeutsame Verfahrensmängel kann das Gericht nicht heilen, da der gesetzlich vorgeschriebene Instanzenzug in unzulässiger Weise verkürzt und die untere Einschätzungs- bzw. Rechtsmittelbehörde praktisch von der Einhaltung eines korrekten Verfahrens dispensiert würde (Richner/Frei/Kaufmann/Meuter, Art. 143 N 28 DBG und Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, 3. A., 2013, § 149 N 29 ff. StG).

b) Der vorliegende Verfahrensmangel erachtet das Steuerrekursgericht als schwer. Es besteht der Eindruck, dass mit einer unerfüllbaren Auflage geradezu der Weg in die Ermessenseinschätzung gesucht wurde. Wie bereits ausgeführt, ist es Aufgabe des kantonalen Steueramts, auch bei komplexen Sachverhalten die erforderlichen Untersuchungen umfassend und korrekt vorzunehmen. Es muss deshalb in der Lage sein, auch bei Privatentnahmen von Liegenschaften bereits auf der Stufe der Veranlagung eine korrekte Bewertung vorzunehmen.

Die vom Steuerrekursgericht vorzunehmende unbeschränkte gerichtliche Überprüfung bedeutet nicht, dass es unter dem Titel "Heilung des Verfahrensmangels" jeweils in Fällen mit besonderem Untersuchungsaufwand anstelle des kantonalen Steueramts die Sachverhaltsabklärung zu übernehmen hätte. Eine solche Auffassung der Funktion des Steuerrekursgerichts ist mit dessen Stellung als unabhängiges Gericht unvereinbar (Art. 140 Abs. 1 DBG). Hinzu kommt, dass auf der Stufe des Beschwerdeverfahrens hierzu ein externer Gutachter beizuziehen wäre, was in der Regel mit erheblichem Kostenrisiko für die Steuerpflichtigen verbunden ist. Bei der an sich nach der gesetzlichen Zuständigkeitsregelung verlangten fachmännischen Bewertung auf der Stufe des Veranlagungsverfahrens würden keine Kosten anfallen.

c) Aufgrund der genannten Verfahrensmängel ist deshalb die Sache an die Vorinstanz zur weiteren Untersuchung und Neuurteilung zurückzuweisen (§ 149 Abs. 3 StG).

d) Damit ist auf die Höhe der Schätzung nicht weiter einzugehen. Anzumerken ist indessen, dass mit Bezug auf die Anlagekosten keine Veranlassung besteht, wie im Einspracheentscheid die Kaufpreise 2007 und 2008 ebenfalls auf 100% hochzurechnen. Vielmehr sind die effektiven Kaufpreise einzusetzen. Diese ergeben sich unmittelbar aus den vom kantonalen Steueramt Schwyz erhaltenen Unterlagen.

5. Eine Rückweisung an die Vorinstanz mit offenem Ausgang gilt in Bezug auf die Kostenregelung als Obsiegen der rechtsmittelführenden Partei, wobei es keine Rolle spielt, ob die Rückweisung beantragt oder ob das entsprechende Begehren im Haupt- oder Eventualantrag gestellt wurde. Entscheidend ist in diesen Fällen, ob die infolge der Rückweisung vorzunehmende Neuurteilung noch zu einer vollständigen Gutheissung des Antrags führen kann. Trifft dies zu, gilt die beschwerdeführende Par-

tei mit Blick auf die Kosten- und Entschädigungsfolgen als obsiegend (BGr, 28. April 2014, 2C_845/2013 + 2C_846/2013, E. 3.2 und 3.3; VGr, 28. August 2014, VB.2014.00106, E. 2.3). Im vorliegenden Fall unterliegen die Pflichtigen im Hauptpunkt, sodass die Rückweisung von vornherein nicht mehr zu einer vollständigen Gutheissung führen kann. Bei diesem offenen Ausgang sind die Kosten den Parteien zu gleichen Teilen aufzuerlegen.

Soweit eine Partei den vorliegenden Entscheid einzig mit Bezug auf die Rückweisung mit Beschwerde beim Verwaltungsgericht anfechten will, ist darauf hinzuweisen, dass dies nur möglich ist, soweit der Entscheid einen nicht wiedergutzumachenden Nachteil bewirken könnte oder die Gutheissung der Beschwerde sofort einen Endentscheid herbeiführen und damit einen bedeutenden Aufwand an Zeit oder Kosten für ein weitläufiges Beweisverfahren ersparen würde (§ 19a Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959 [VRG] i.V.m. Art. 93 Abs. 1 des Bundesgesetzes über das Bundesgericht vom 17. Juni 2005 [BGG]).

Demgemäss erkennt die Kammer:

1. Die Beschwerde wird teilweise gutgeheissen. Der Einspracheentscheid vom 2. April 2019 wird aufgehoben und die Sache zur Untersuchung an das kantonale Steueramt zurückgewiesen.

[...]